

# Artigo Doutrinário

## Obrigações Acessórias Tributárias e a Disciplina Jurídica da Concorrência

Ives Gandra da Silva Martins\*

Questão que se tem colocado nos últimos tempos refere-se ao papel das obrigações acessórias tributárias para controle da concorrência.

Um primeiro aspecto a ser examinado diz respeito ao perfil jurídico da obrigação acessória.

Reza o art. 113 do CTN que:

A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária<sup>1</sup>.

O § 2º, claramente, determina que a obrigação acessória:

- 1) é decorrente da legislação tributária;
- 2) seu objeto são prestações positivas ou negativas;
- 3) no interesse da arrecadação e
- 4) no interesse da fiscalização de tributos <sup>2</sup>.

E conclui, o § 3º, que a inobservância das obrigações acessórias transformas, no concernente à penalidade pecuniária, em obrigação principal.

Em outras palavras, o legislador complementar distingue a obrigação principal da acessória por seu caráter pecuniário. Sempre que a obrigação for pecuniária é principal. Quando vinculada a obrigações formais de fazer ou deixar de fazer (não impedir a fiscalização de fiscalizar) é acessória.

\*Professor emérito da Universidade Mackenzie, em cuja Faculdade de Direito foi titular de Direito Econômico e de Direito Constitucional e presidente do Centro de Extensão Universitária.

Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, v. 17, n. 10, out. 2005

De rigor, antecipa, o CTN, o disposto no § 1º do art. 145 da Constituição Federal, assim redigido:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, *especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte*<sup>3</sup> (grifos meus).

Pela respectiva disposição, cabe à fiscalização:

- a) conferir efetividade aos objetivos da política tributária imposta;
- b) identificar patrimônio;
- c) identificar renda;
- d) identificar atividades econômicas dos contribuintes;
- e) respeitar sempre os direitos individuais, nos termos da lei.

Como se percebe, o § 1º do art. 145 da CF e os §§ 2º e 3º do art. 113 do CTN, nitidamente, tornam a imposição tributária um dever do contribuinte, podendo a fiscalização utilizar-se de seu próprio trabalho para exercer essa função e conformar o nível dos tributos a pagar<sup>4</sup>.

É que, conforme formulei em meu livro *Teoria da Imposição Tributária*, a norma do tributo é necessária, mas está entre aquelas de rejeição social, em face de servir tanto para o Estado prestar serviços públicos, como para sustentar os privilégios dos detentores do poder, sendo, sempre, desmedida. Apenas, pois, uma rígida fiscalização e sanções severas permitem o cumprimento da norma tributária. Esta é a razão pela qual constituinte e legislador complementar garantem, de um lado, os direitos dos contribuintes, mas exigem que estes colaborem na determinação do fato impositivo, para acolitar o Fisco na fiscalização e arrecadação de tributos<sup>5</sup>.

Compreende-se, pois, a expressão

“no interesse da fiscalização,”

vale dizer, transferem, constituinte e legislador complementar, obrigações administrativas próprias da Receita para os pagadores de tributos, com duplo intento, ou seja, facilitar sua ação, sem maiores ônus à fiscalização, assim como tornar menos tensa a própria vida do contribuinte, que não tem necessidade de ver inúmeros agentes fiscais atuando dentro da empresa para, por exemplo, emitir documentação fiscal.

Esta dupla e mútua facilidade implica responsabilidades, quais sejam, a de cumprimento do determinado em lei, tendo a obrigação formal e acessória de

fazer ou não fazer a potencialidade de, no descumprimento, tornar-se obrigação principal<sup>6</sup>.

O certo, todavia, é que, “no interesse da fiscalização”, deve ser tal obrigação sempre adequada à necessidade de controle, razão pela qual, conforme as peculiaridades inerentes ao fato tributário, sua conformação e perfil podem variar.

Desta forma, “o interesse da arrecadação e fiscalização” é o mote que leva ao tratamento legal, em nível constitucional e complementar, das obrigações acessórias<sup>7</sup>.

Um segundo aspecto a ser examinado, diz respeito à questão, que hoje se debate, no mundo inteiro, relacionada à descompetitividade empresarial, provocada por técnicas de concorrência, à luz de atuação legal ou ilegal de contribuintes, na busca de conquista de mercados.

Coordenei, com o Prof. Alejandro Altamirano, o I Colóquio Internacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária e da Universidade Austral de Buenos Aires, em 1999, em que um dos temas debatidos por juristas argentinos e brasileiros foi o da descompetitividade, à luz de políticas tributárias desestabilizadoras<sup>8</sup>.

A guerra fiscal do ICMS, por exemplo, tem gerado inúmeros conflitos entre os Estados junto ao STF. Nada obstante, a iterativa jurisprudência pela qual, sem autorização do Confaz, são inconstitucionais incentivos fiscais ofertados pelos Estados, mesmo que por lei. Tal conflito é exemplo da descompetitividade, com “verniz” de legalidade. A inconstitucionalidade de legislação dessa natureza, embora decretada pelo STF, não tem sido, contudo, tão simplesmente atalhada<sup>9</sup>.

Há descompetitividade empresarial e concorrência desleal sempre que ocorra sonegação tributária, visto que, neste ponto, a empresa que sonega leva incomensurável vantagem sobre seus concorrentes que pagam tributos. A questão mais grave acontece, se a empresa que sonega considera haver pequena possibilidade de ser fiscalizada, pela dificuldade de apuração de suas atividades, pela multiplicidade de contribuintes ou pelo tipo de produto que fabrica, com o que o Fisco, com quadros reduzidos de agentes fiscais, torna-se impotente em combatê-la<sup>10</sup>.

Esta é a razão pela qual, conforme o ramo de atividade, há necessidade de diversos meios de fiscalização e controle, todos eles para que os tributos sejam pagos e não haja concorrência desleal, decorrente da sonegação de tributos.

É interessante notar como, nesta matéria, a quase totalidade dos participantes do I Colóquio Internacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária – CEU e Universidade Austral concluiu que a luta contra tal modalidade de concorrência desleal pressupõe uma intensa colaboração entre Fisco e contribuinte no sentido de evitá-la<sup>11</sup>.

De outra forma, o princípio da livre concorrência é nitidamente atingido, restando inócuo o inciso IV do art. 170 da CF, assim redigido:

Art. 170 A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...). IV. livre concorrência.

Mais do que isto, a maioria concluiu que tal tipo de concorrência desleal, via tributos, é forma possível de ser combatida nos termos do § 4º do art. 173, com a seguinte dicção:

§ 4º A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros,<sup>12</sup>

não se resumindo, o espectro de aplicação desse dispositivo constitucional, às hipóteses mencionadas na Lei 8.884/94.

Um terceiro aspecto é ainda de se considerar.

O princípio da equivalência, consagrado no inciso II do art. 150 da Constituição, oferta garantia maior do que o princípio da isonomia<sup>13</sup>.

Sobre a matéria já escrevi:

Equivalente é um vocábulo de densidade ôntica mais abrangente do que “igual”. A igualdade exige absoluta consonância em todas as partes, o que não é da estrutura do princípio da equivalência. Situações iguais na equi-polência, mas diferentes na forma, não podem ser tratadas diversamente. A equivalência estende à similitude de situações a necessidade de tratamento igual pela política impositiva, afastando a tese de que os desiguais devem ser tratados, necessariamente, de forma desigual. Os desiguais, em situação de aproximação, devem ser tratados, pelo princípio da equivalência, de forma igual em matéria tributária, visto que a igualdade absoluta, na equivalência não existe, mas apenas a igualdade na equiparação de elementos (peso, valor etc.). Qual foi a razão para tal elasticidade, ofertada pelo constituinte, para proteção dos contribuintes, vedando ao poder tributante adoção de técnica diversa?

A tradição brasileira de pouco respeito aos direitos dos cidadãos em matéria tributária – o Presidente Collor acaba de pedir ao Congresso a redução dos direitos dos contribuintes para fazer uma reforma tributária, que tem na essência o princípio de “maiores tributos, menores direitos” –, certamente levou o constituinte a amarrar os poderes tributantes (três sobre o mesmo “pagador de tributos”) aos grilhões seguros do princípio da igualdade, evitando simultaneamente: a) que, a título de tratamento desigual dos desiguais, se multiplicassem as hipóteses de situações diversas para neutralização do princípio da igualdade; b) servisse a redução legislativa do princípio da igualdade como forma de tratamento aplicável às perseguições fiscais em relação a setores que estivessem em conflito com os governos.

Entendo ter sido esta a razão fundamental que levou o constituinte, em relação ao princípio da igualdade, seja em seu aspecto subjetivo, seja naquele objetivo, a proteger todos os contribuintes contra o tratamento desigual, exigindo que este tratamento deva ser igual não apenas para situações iguais, mas para situações equiparadas, equivalentes, com núcleo comum de identidade. Compreende-se, assim, por que o discurso do inciso II é concluído com a afirmação de que a situação equivalente será detectada independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos dos contribuintes.

Em outras palavras, quaisquer que sejam os contribuintes, quaisquer que sejam os fatos impositivos, o tratamento isonômico se impõe, vedada qualquer forma de atuação discriminatória<sup>14</sup>.

Diria, hoje, que é mais abrangente que o princípio da isonomia no seu aspecto material e espacial e menor em seu aspecto pessoal.

Com efeito, se a norma declarar que a equivalência abrange até situações heterogêneas que impliquem resultado final homogêneo (equivalência patrimonial no balanço das empresas, por exemplo), fica caracterizada a sua maior abrangência espacial e material. Se declarar que apenas os contribuintes na mesma situação são protegidos, é menos abrangente no aspecto pessoal.

Desta forma, consagra, o comando constitucional, o princípio de que a igualdade pode acarretar desigualdades entre “iguais-desiguais”, para resultar num princípio da igualdade justo e proporcional à diferença<sup>15</sup>.

Isto leva à adoção de critérios diferentes para a mesma classe de contribuintes, em função, quase sempre, da expressão e grandeza de suas atividades.

O art. 179 da Constituição Federal, assim redigido:

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei,

sugere, com nitidez, hipótese da menor abrangência pessoal para equilíbrio de desiguais, o mesmo ocorrendo com disposição do art. 170, inciso IX, da Lei Suprema<sup>16</sup>.

A adoção, por exemplo, das técnicas de lucro presumido para apuração do lucro das empresas de pequeno porte, ou do “Simples”, para estas empresas, no que concerne à totalidade dos tributos federais, é demonstração de que a equivalência, no Texto Constitucional, pressupõe uma desigualdade no tratamento para igualar os desiguais.

Passo, para exemplificar o que digo, a cuidar de uma forma de controle da concorrência desleal, através de obrigações acessórias tributárias.

Os arts. 36 e 37 da MP 2.158-35/01 têm a seguinte redação:

Art. 36. Os estabelecimentos industriais dos produtos classificados nas posições 2202 e 2203 da Tipi ficam sujeitos à instalação de equipamentos medidores de vazão e condutivímetros, bem assim de aparelhos para o controle, registro e gravação dos quantitativos medidos, na forma, condições e prazos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º A Secretaria da Receita Federal poderá:

I – credenciar, mediante convênio, órgãos oficiais especializados e entidades de âmbito nacional representativas dos fabricantes de bebidas, que ficarão responsáveis pela contratação, supervisão e homologação dos serviços de instalação, aferição, manutenção e reparação dos equipamentos;

II – dispensar a instalação dos equipamentos previstos neste artigo, em função de limites de produção ou faturamento que fixar;

§ 2º No caso de inoperância de qualquer dos equipamentos previstos neste artigo, o contribuinte deverá comunicar a ocorrência à unidade da Secretaria da Receita Federal com jurisdição sobre seu domicílio fiscal, no prazo de vinte e quatro horas, devendo manter controle do volume de produção enquanto perdurar a interrupção.

Art.37. O estabelecimento industrial das bebidas sujeitas ao regime de tributação pelo IPI de que trata a Lei 7.798, de 1989, deverá apresentar, em meio magnético, nos prazos, modelos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal:

I – quadro resumo dos registros dos medidores de vazão e dos condutivímetros, a partir da data de entrada em operação dos equipamentos;

II – demonstrativo da apuração do IPI.

Nitidamente, impõem obrigação acessória, que é fundamental para o setor de fabricantes de cervejas, visto que não tem, a Receita, possibilidade de controlar, com eficácia, a produção dos produtos classificados nas posições 2202 e 2203 do Regulamento do IPI – Ripi, pois é insuficiente o controle exclusivamente pela documentação fiscal.

Por outro lado, a falta de fiscalização dos quantitativos de tais produtos pode gerar concorrência desleal, se algumas empresas decidirem sonegar o tributo, que é elevado, ganhando mercado – não por qualidade do seu produto – mas pelo preço mais reduzido, além de gerar capacidade de reinvestimento maior, à luz do ilícito fiscal<sup>17</sup>.

Nada mais justo que, nos exatos termos do art. 113, § 2º, do CTN e do § 1º do art. 145 da Constituição Federal, institua-se sistema de controle de mediação



capaz de refletir a verdade material, evitando a evasão fiscal e a concorrência desleal, no setor de bebidas.

Os arts. 36 e 37 da MP 2.158-35/01 criam sistema de controle através da saída do produto do equipamento fabril, que medirá a quantidade de litros produzida para efeitos de definição do exato tributo a ser recolhido.

A Instrução Normativa 265 de 20/12/02, por sua vez, apenas explicita, em seus arts. 1º e 4º, de que forma serão instalados e controlados tais medidores de produção, sendo uma decorrência do ato legislativo emanado do Poder Executivo<sup>18</sup>.

“No interesse da fiscalização e da arrecadação”, como impõe o art. 113, § 2º, do CTN, os dispositivos foram veiculados pela MP 2.158-35/01, não havendo qualquer inconstitucionalidade ou ilegalidade nos dois artigos do ato com eficácia legislativa e naquele explicitador (arts. 1º a 4º). O próprio legislador complementar faz clara menção que se trata

a) de obrigação acessória

e

b) é imposta no interesse da fiscalização e arrecadação,

e este interesse resta evidente, para que se evite concorrência desleal e sonegação.

O tratamento diferencial para os pequenos produtores, por outro lado, é previsto pela própria Constituição, no art. 150, inciso II, como atrás comentado, em que a abrangência espacial e material maior não implica maior abrangência pessoal, mas menor. A todos os contribuintes de menor potencial econômico, ou seja, às empresas de pequeno porte, está assegurado um tratamento desigual para dar-lhes condições de competitividade, nos termos também dos arts. 179 e 170, inciso IX, da CF<sup>19</sup>.

A dispensa, para tais empresas, de controle dessa natureza, tem, também, respaldo, como demonstrei no início deste parecer, na própria Constituição. Não fere o princípio da isonomia, mas, ao contrário, é justificada pelos 3 dispositivos (150, inciso II, 179 e 170, inciso IX, da Lei Suprema).

Como se percebe, não só a legislação permite a criação dessa obrigação acessória, como admite critérios diferenciais em relação às empresas de pequeno porte. A exigência mostra-se, ademais, proporcional à necessidade de maior controle de segmento, onde há potencialidade de sonegação, não havendo, de rigor, delegação de competência legislativa para a imposição do sistema de controle, mas sim explicitação dos dispositivos das MP's (36 e 37), dentro da competência regulatória do Estado<sup>20</sup>.

Por fim, evita-se a concorrência desleal, na linha do que foi deliberado no I Colóquio Internacional de Direito Tributário, do Centro de Extensão Universitária e da Universidade Austral, de Buenos Aires, ou seja, de que a evasão tributária é forma de abuso do poder econômico e de concorrência desleal.

Creio que o exemplo dado é demonstração inequívoca que as obrigações acessórias podem ser usadas para eliminar concorrência desleal.

---

#### Notas

<sup>1</sup> Celso Ribeiro Bastos comenta: “Ao lado da obrigação de dar, o Código Tributário Nacional coloca as acessórias, que têm por objeto prestações positivas ou negativas, previstas em lei, no interesse da fiscalização. Na verdade, as obrigações tributárias acessórias não preencheriam a finalidade última do Direito Tributário, que é a de propiciar a arrecadação de recursos para o Estado. Não se nega, contudo, que ela colabora para isso. A acessória dá um suporte grande ao Direito Tributário na medida em que fiscaliza e controla esses recursos. A melhor doutrina não considera tais obrigações como acessórias da obrigação de dar; prefere ver nelas deveres de natureza administrativa. Isso porque a relação obrigacional é passageira, dissolvendo-se sobretudo pelo pagamento, enquanto nos comportamentos impostos em caráter permanente, as pessoas designadas em lei o são sob um vínculo de durabilidade ou permanência não suscetível de exaurir-se com o mero cumprimento” (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, v. 2, Ed. Saraiva, 2002, p. 154).

<sup>2</sup> Luiz Alberto Gurgel de Faria esclarece: “Inobstante, como já mencionado, a obrigação tributária tem uma concepção mais ampla do que a *obligatio* do Direito Privado, sendo certo que a nomenclatura ‘acessória’ se fundamenta a partir do momento em que as prestações apenas existem ‘no interesse da arrecadação ou da fiscalização do tributo’, ou seja, para auxiliar o cumprimento da obrigação principal.

São exemplos de obrigação acessória: a emissão de notas fiscais; tolerar exames da escrituração contábil pela Fiscalização, como também a vistoria em mercadorias (o que é muito rotineiro nos postos de fiscalização instalados em rodovias) e bagagens (nas alfândegas); apresentar declaração de renda; não transportar mercadorias desacompanhadas da documentação legal etc.” (*Código Tributário Nacional Comentado*, Ed. Revista dos Tribunais, 1999, p. 478/9).

<sup>3</sup> Comentei-o: “Isto posto, não vejo, no Texto Constitucional, algo que tenha resultado em acréscimo no poder de fiscalizar, visto que todas as garantias e direitos anteriores foram preservados a favor do contribuinte.

À nitidez, tal direito de a Administração fiscalizar, que já tinha no passado e continua a ter no presente, é irrelevante como fonte geradora de imposição, que só pode ser de lei para conferir o caráter pessoal a uma incidência ou determinar sua graduação.

Por esta razão, é a própria expressão ‘nos termos da lei’ que reduz às suas dimensões atuais o princípio constitucional.

Em outras palavras, aquilo que implícito já era na Constituição, por ser princípio de direito ordinário, ou seja, o direito de a fiscalização fiscalizar, passou a ser explícito em nível constitucional, mas só poderá ser exercido nos termos da lei, como o implícito princípio anterior autorizava.

O que rege o direito de a fiscalização fiscalizar, respeitados todos os direitos e garantias individuais, não é a Constituição expressamente, mas a lei que não pode ferir qualquer dos demais comandos constitucionais” (*Comentários à Constituição do Brasil*, 6º v., tomo I, Ed. Saraiva, 2ª ed., 2001, p. 72).

<sup>4</sup> Hugo de Brito Machado esclarece: “A obrigação tributária, como se está a ver, é de duas espécies: principal e acessória. A obrigação principal, no dizer do CTN, tem por objeto o pagamento de tributo



ou penalidade pecuniária (art. 113, § 1º). Tem sempre conteúdo patrimonial. Já a obrigação acessória, segundo o CTN, decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (art. 113, § 2º).

Na obrigação principal a prestação é a entrega de dinheiro ao Estado. Já na obrigação acessória as prestações positivas a que alude o Código compreendem um fazer, um não fazer, ou um tolerar, como, por exemplo, (a) emitir uma nota fiscal, escriturar um livro, inscrever-se no cadastro de contribuintes (fazer); (b) não receber mercadorias desacompanhadas da documentação legalmente exigida (não fazer); e (c) admitir o exame de livros e documentos pelo fiscal (tolerar).

A obrigação acessória é instituída pela legislação, que é lei em sentido amplo (art. 96). Sempre no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos (art. 113, § 2º). Não implica para o sujeito ativo (Fisco) o direito de exigir um comportamento do sujeito passivo, mas o poder jurídico de criar contra ele um crédito, correspondente à penalidade pecuniária. Por isto diz o Código que ‘a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária’ (art. 113, § 3º). Na verdade, o inadimplemento de uma obrigação acessória não a converte em obrigação principal. Ele faz nascer para o Fisco o direito de constituir um crédito tributário contra o inadimplente, cujo conteúdo é precisamente a penalidade pecuniária, vale dizer, a multa correspondente” (*Curso de Direito Tributário*, 22ª ed., Malheiros Editores, 2003, p. 110/1).

<sup>5</sup> Escrevi: “O mesmo não acontece quanto às normas de rejeição social. Nestas, prevalece a necessidade da norma sancionatória, única capaz de fazer cumprida a norma de rejeição social.

O tributo, como o quer Paulo de Barros Carvalho, é uma norma. É uma norma de rejeição social. Vale dizer, sem sanção não seria provavelmente cumprida. A sanção é que assegura ao Estado a certeza de que o tributo será recolhido, visto que a carga desmedida que implica traz, como consequência, o desejo popular de descumpri-la.

Tanto assim é que um contribuinte, que seria incapaz de matar alguém, mesmo que não houvesse norma sancionatória, muitas vezes, é tentado a não pagar tributos, só o fazendo em face do receio de que a norma sancionatória lhe seja aplicável.

É que todos os contribuintes sabem que pagam mais do que deveriam pagar para atender às necessidades maiores do Estado e às necessidades menores dos detentores do poder.

Assim sendo, no que diz respeito às normas de rejeição social, parece-me que a teoria kelseniana tem maior propriedade, visto que a norma sancionatória é, evidentemente, a assecuratória de norma tributária” (*Sistema Tributário na Constituição de 1988*, Ed. Saraiva, 1998, p. 12).

<sup>6</sup> Aliomar Baleeiro lembra que: “II. *Obrigação de Dar, Fazer etc.* – Como adverte Pugliese (*Der. Financ.* México, 1939, p. 57), a lei tributária geralmente encerra preceitos de fazer, não fazer (ou abster-se), tolerar. Isso se reflete na obrigação tributária que é precipuamente a de dar o *quantum* do tributo, fazer (declaração, informar etc.), não fazer (importações proibidas, transportar mercadorias desacompanhadas de guia, concorrência a monopólio fiscal etc.), tolerar (exames de livros e arquivos, apuração de stocks, inspeção da mercadoria nos envoltórios etc.) III. *Obrigação Principal e Acessória.* O art. 113 do CTN estatui que a obrigação tributária pode ser principal o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária ou acessória, consistente em prestações positivas ou negativas no interesse da arrecadação ou fiscalização das receitas, controle estatístico etc. Mas a acessória, não sendo cumprida, converte-se em principal quanto à pena pecuniária que a sanciona (art. 113, § 3º)” (*Direito Tributário brasileiro*, Forense, 1970, p. 400).

<sup>7</sup> Ricardo Lobo Torres lembra que: “Sucede que a penalidade pecuniária é cobrada junto com o crédito de tributo. Daí porque o CTN, impropriamente, assimilou-a ao próprio tributo. Mas é irretorquível que tem ela uma relação de acessoriedade com referência ao tributo e nesse sentido deve ser interpretado o art. 113, § 1º. O Código Tributário alemão diz, no art. 37, que derivam da relação de crédito de imposto (*Steuerschuldverhältnis*) as pretensões ao tributo, aos incentivos fiscais, à restituição do indébito

e a uma prestação fiscal acessória (*auf eine steuerlich Nebenleistung*), nesta última compreendida a penalidade pecuniária” (*Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 5ª ed., Renovar, p. 200).

<sup>8</sup> No tema 1, escreveram Ives Gandra da Silva Martins (Brasil), Alejandro M. Linares Luque, José Alberto Neyra, Guillermo A. Lalanne, Maria Vázquez Cuestas e Álvaro C. Luna Requena (Argentina). O tema tinha por título: “Incentivos, subsídios e concorrência fiscal danosa”.

<sup>9</sup> O inciso VI do art. 155, § 2º, da CF está assim redigido: “Art. 155 .... § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: .... VI. salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, g, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais”.

<sup>10</sup> Aristides Alvarenga lembra que: “A realização do bem comum, finalidade do próprio Estado, impescinde dos tributos, cujo destino há de ser a satisfação das necessidades do povo, elemento essencial e primordial de qualquer formação estatal.

Os tributos são meios pelos quais o governo – outro elemento constitutivo do Estado – cumpre seu dever de realizar o bem comum, administrando-os adequadamente.

Assim, toda vez que um do povo descumpra seu dever legal de contribuir, mediante recolhimento de tributos devidos, estará ofendendo a Administração Pública, que se torna incapaz de efetivar o bem comum, dada a omissão contributiva individual” (*Crimes contra a Ordem Tributária, Pesquisas Tributárias* – Nova Série 1, 4ª ed., 2002, Ed. Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, p. 54).

<sup>11</sup> Gilberto de Ulhôa Canto e Luiz Felipe Gonçalves de Carvalho, lembrando Hélio Tornagui Bastos e Magalhães Noronha, escrevem: “Parte da doutrina, nacional e estrangeira, entende que o interesse jurídico tutelado pela lei penal tributária seria exclusivamente garantir a cobrança do tributo e desestimular a sonegação, a fraude, o conluio; para essa corrente doutrinária, o recebimento integral e tempestivo de valores seria o único escopo da lei penal tributária. Outra parte da doutrina entende, contudo, que ‘o bem jurídico ofendido ou posto em perigo não é apenas o crédito do Tesouro, mas todo o complexo de realização dessa política financeira informada pelo bem comum’” (*Crimes contra a ordem tributária*, ob. cit., p. 67).

<sup>12</sup> Escrevi: “Já a ordem econômica é regida por lei ordinária promulgada posteriormente à Constituição, que é a Lei no 8.884/91.

Decorre esta lei do § 4º do art. 173, assim redigido:

‘A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.’

E é aqui que pretendo fazer, para este curto artigo, brevíssimas considerações.

A primeira delas é que são três as formas de abuso do poder econômico que podem afetar a livre concorrência, ou seja:

a) dominação de mercados; b) eliminação da concorrência; c) aumento arbitrário de lucros.

Não duas, mas três.

Alguns autores identificam apenas duas formas de abuso na dicção constitucional, a saber: eliminação da concorrência e o aumento arbitrário de lucros, ambos terminando por gerar a dominação de mercados.

Vejo três formas, na medida em que o constituinte não colocou as duas últimas enunciações como explicitações do gênero dominação, mas no mesmo nível, de tal maneira que qualquer forma de dominação, mesmo que não provocada por técnicas de *dumping*, pode ser considerada processo tendente a gerar abuso do poder econômico” (*Direito Concorrencial – Aspectos jurídicos e econômicos*, Ed. América Jurídica, Rio de Janeiro, 2003, p. 66/7).

<sup>13</sup> Kiyoshi Harada explicita: “O princípio de igualdade de todos perante o Fisco veda o tratamento desigual de pessoas sob os mesmos pressupostos de fato; impede discriminações tributárias, privilegiando, favorecendo determinadas pessoas físicas ou jurídicas.

Daí porque desse princípio de igualização dos contribuintes infere-se o princípio da generalidade da tributação, da mesma forma que do princípio *nullum tributum sine lege* infere-se o princípio da legalidade da isenção, isto é, não há isenção sem lei.

Segundo o princípio da generalidade dos tributos todo aquele que realizou ou foi responsável pela ocorrência de relações fáticas tributárias é obrigado a pagar tributos.

Esse princípio não se choca com o da capacidade contributiva. Como ensina Sílvio Santos Faria, o respeito à capacidade contributiva de cada um significa um tratamento genérico, igual para todos os indivíduos que apresentem situação idêntica.

Logo, a generalidade significa tratamento igual para os indivíduos iguais, e não um tratamento igual para todos os indivíduos indistintamente” (*Sistema Tributário na Constituição de 1988*, ob. cit. p. 106/7).

<sup>14</sup> *Caderno de Pesquisas Tributárias* 17, Contribuições Sociais, Ed. Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, 1992, p. 19/21.

<sup>15</sup> Pinto Ferreira reitera: “O princípio da uniformidade tributária (art. 150, II) é uma resultante do federalismo e do municipalismo, pressupondo igualdade político-jurídica dos Estados-membros e dos Municípios.

Neste tocante, incide o princípio da isonomia, pois todos os contribuintes que se encontrem em situações equivalentes merecem tratamento igual, tendo direito a mandado de segurança para defesa de seus direitos.

É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (art. 150, II).

Os tributos federais devem ser uniformes em todo o território nacional, tendo por âmbito de incidência a totalidade desse território, bem como a mesma base de cálculo” (*Comentários à Constituição brasileira*, 5º v., Ed. Saraiva, 1992, p. 316/317).

<sup>16</sup> Alexandre de Moraes, embora contrário à constitucionalização do art. 179, considera os incentivos lá expressos, natural decorrência do sistema: “179.1 Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Pretende a presente norma, desnecessariamente constitucionalizada, incentivar a criação de microempresas e empresas de pequeno porte, simplificando suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias” (*Constituição do Brasil interpretada*, Ed. Atlas, São Paulo, 2002, p. 1.859).

<sup>17</sup> Oscar Corrêa, além da concorrência desleal interna e fiscal, teme também a externa: “A legislação ordinária que o rege tem sido voltada no sentido da defesa interna da concorrência e da repressão aos abusos que pode conter ou encobrir. Há que indagar como prever e impedir a concorrência predatória vinda de fora, muito mais poderosa e sem receios e culpas, disposta a tudo. Temos de pensar na reação que os mecanismos internos podem opor aos ataques externos e propô-los.

Não se diga que afugentamos capitais ou investidores. Se são os que se consideram atingidos quando se fala em concorrência predatória, bom que não nos procurem, poupando-nos o esforço da defesa e os riscos que sofremos” (*As vertentes do Direito Constitucional contemporâneo*, Ed. América Jurídica, 2002, p. 240).

<sup>18</sup> Roque Carrazza lembra que o ato do Poder Executivo regulamentador é “ato normativo, unilateral, inerente à função administrativa, que especificando os mandamentos de uma lei não auto-aplicável, cria

normas jurídicas gerais” (*O regulamento no Direito Tributário brasileiro*, Ed. Revista dos Tribunais, 1981, p. 14).

<sup>19</sup> Celso Bastos escreve sobre o art. 179 que: “De fato, a Constituição foi sensível à realidade irrecusável de que o excesso de normatividade do Estado tem gerado um nível de burocratização não suscetível de cumprimento pelas empresas pequenas. De outra parte, não se pode esquecer a importância que essas empresas de pequeno porte desempenham na economia, sobretudo como absorvedoras de mão-de-obra. A insistência do Estado em cobrar-lhes uma quantidade de procedimentos burocráticos que não estão em condições de satisfazer, acelera, por certo, a acentuada tendência já identificada na nossa economia para a passagem à clandestinidade, ou, se se preferir, à economia invisível ou informal. Note-se que o referido princípio não cuida tão-somente da desburocratização, já que fala em tratamento favorecido.

O preceito sob comento faz tanto referência às empresas de pequeno porte, já referidas anteriormente, como também às microempresas.

É, sem dúvida, uma sofisticação, uma classificação feita dentro do que poderíamos chamar empresas de pequeno porte em geral, que compreenderiam tanto as microempresas quanto as empresas de pequeno porte propriamente ditas” (*Comentários à Constituição do Brasil*, 7ª v., Ed. Saraiva, 2ª ed., 2000, p. 165/7).

<sup>20</sup> É ainda Roque Carrazza que escreve: “É claro que, para executar a lei, deve necessariamente lhe agregar algo, até porque um ato normativo que não cria nenhuma nova situação jurídica é, no mínimo, irrelevante, não tendo, por isso, qualquer razão de ser. Em realidade, o regulamento executivo, sem suprir a lei administrativa não bastante em si, nem, muito menos, sem limitá-la ou retificá-la, preenche o seu arcabouço, revestindo-a da normatividade necessária para que seja bem aplicada, aos casos concretos.

Com efeito, a lei, ainda que prolixa, dificilmente consegue prever todos os casos possíveis, até porque não se pode exigir desça o legislador a tamanhas minúcias de casuística, capazes de regular todos os casos inusitados. *O que ela faz, normalmente, é estabelecer os princípios fundamentais, cabendo aos regulamentos e aos demais atos normativos inferiores, a imprescindível tarefa de torná-la aplicável, sem, é evidente, vulnerá-la, seja na sua letra, seja no seu espírito*” (grifos meus) (*O regulamento no Direito Tributário brasileiro*, ob. cit. p. 16).

**PARTE DE OUTRO ARTIGO**